Office of the Auditor General of Canada

Audits of Grant or Contribution programs

May 2001

Table of Contents

		Page
1.	**Purpose and Introduction**	**1**
1.1	Purpose	1
1.2	Applicability	1
1.3	Prerequisite	1
1.4	Approach	1
2.	**How to Use This Document**	**1**
2.1	Read the Document	1
2.2	Use information already available	2
3.	**General Considerations**	**2**
3.1	Efficiency and Effectiveness of the Audit	2
3.2	Matters of Potential Audit Significance	2
3.3	Due Diligence	2
4.	**Suggested Audit Approach**	**4**
4.1	Basic Framework	4
4.2	Program Level Considerations	5
4.2.1	Program Design – Clear Results and Capacity to Deliver	5
4.2.2	Program Performance – Results Achieved	6
4.3	Project Level Considerations	6
4.3.1	Project Approval for the projects audited	6
4.3.2	Project Staff, Resources and Organization	6
4.3.3	Project Monitoring – Funding Used for the Intended Purpose	6
Appendix		**8**
Approaches to Audit Sampling		**8**

1. Purpose and Introduction

1.1 Purpose

The purpose of this document is to provide guidance to auditors of grant or contribution programs. It is aimed at setting a threshold for obtaining audit level assurance when conducting program-level audits of grants or contributions. The document is complementary *to Guidance for Scoping Audits of Grant or Contribution Programs* (the scoping document), but serves a different purpose. The scoping document is intended to help teams identify problem areas in G&C programs, while this guidance describes a standard approach to G&C audits where the objective is to assess the overall quality of management or some variation on that idea.

1.2 Applicability

The guidance can be used for all types of value-for-money audits, including special examinations.

1.3 Prerequisite

The auditor must have a good understanding of the entity (Department, Agency or other government body), including its objectives, expected results and risk profile. Auditors are assumed to know audit theory and techniques, including a strong conceptual understanding of audit level of assurance, the extent of audit testing, sampling and how these concepts are applied in audit programming. Auditors should also read the *Treasury Board's Policy on Transfer Payments.*

1.4 Approach

The objective is to identify areas, functions or issues to be considered when designing audit programs at the specific grant or contribution program level. The questions posed are guidance and therefore not intended to be mandatory. However, where guidance is not followed auditors are expected to be able to explain the reasons for not doing so and to justify any approach followed.

The auditor's objective is to achieve audit level assurance consistent with the Office's VFM audit standards. How to achieve this level of assurance is specific to each grant or contribution program and is determined in the context of risk assessed at the program level, the extent of testing required to attain the desired level of assurance AND the overall control environment of the entity (department or agency) responsible for its execution. Accordingly, teams are encouraged to pursue any other matters significant to the specific programs they are auditing.

2. How to Use This Document

2.1 Read the Document

This guidance is intended to promote critical thinking. It is not a set of procedures to be followed blindly. On the contrary, it actively discourages that approach. So consider how best to use it to meet the objective of identifying areas, functions and issues for inclusion in the specific grant or contribution audit program.

2.2 Use information already available

Gather as much intelligence about the entity and the grant or contribution program under review as possible. Context is everything. Use your team's knowledge of the policy history, the program results desired, critical success factors, risks, known weaknesses, as well as matters specific to the program under review.

3. General Considerations

3.1 Efficiency and Effectiveness of the Audit

In theory, the process outlined in the scoping document, and its focus on the examination of a non-random sampling of projects in a specific program could be raised to an audit level of assurance. However, as mentioned above, the purpose of the scoping document and the objective its process seeks to achieve is simply to assist "... in the identification and assessment of risks and desired results as a basis for setting scope". It is a search for areas that merit audit attention.

This should not be construed as a search for reportable items or a focus on so-*called exception reporting*. The focus is on the assessment of risks and desired results by identifying areas of *potential* audit significance through the application of audit procedures[1] and sampling, the latter applied quite deliberately on a non-random basis. By modifying the extent of the initial testing used to assist in identifying areas of potential audit significance such that the testing is raised to an audit level of assurance the scoping exercise could indeed be a standards compliant audit from its inception. However, this would likely be inefficient and bring the VFM auditor down many blind alleys potentially containing little of audit significance.

3.2 Matters of Potential Audit Significance

The purpose of this audit guidance is to set out a minimalist approach to auditing areas identified as important for the proper management of grant and contribution programs.

3.3 Due Diligence

At the core of auditing grants and contributions is the determination of whether financial management and control is clearly evidenced[2]. There should be clear evidence for the following:

- integrity in program design consistent with the public interest;
- support for appropriate decision-making at all levels;
- availability of timely, relevant and reliable management information, both financial and non-financial;

---

[1] Audit procedures include, for example, inquiry, observation, analytical procedures and general procedures such as reading minutes of meetings, contracts and the scanning of accounting and other records. All of these have application to auditing grants and contributions. Depending on the circumstances, some lend themselves audit-sampling techniques better than others.

[2] This bulleted list is based on the Office publication *Financial Management Capability Model*, 1999

- management of risk;
- efficient, effective and economical use of resources;
- accountability for the use of resources;
- a supportive control environment;
- compliance with authorities and safeguarding of assets; and
- monitoring and reporting of actual results.

In short, auditing grants and contributions programs amounts to the determination of an appropriate level of due diligence in the management of public funds.

The meaning of *Due Diligence* when applied to the public sector may not be a simple or necessarily straightforward matter. For example, if we compare Black's Law Dictionary definition of the term and that contained in the current TB *Policy on Transfer Payments* the possibility of a greater burden being placed on the public servant becomes clearer. *Black's Law Dictionary* defines Due Diligence as:

> "Such a measure of prudence, activity, or assiduity as is properly to be expected from, and ordinarily exercised by, *a reasonable and prudent person (emphasis added)* under the particular circumstances; not measured by any absolute standard, but depending on the relative facts of the specific case".

It is appropriate to note that for a public servant dealing with public funds *the reasonable and prudent person* test may not suffice. In general those charged with responsibility for government programs are trained professionals, in the broadest sense of that term. They operate in a relatively structured environment where rules, regulations, standards and codes of conduct prevail and may, therefore, require a threshold of behaviour higher than that of the *reasonable and prudent person*.

The revised Policy on Transfer Payments, effective June 1, 2000, implies as much when it defines Due Diligence as:

> "... reasonable care or attention to a matter, which is good enough to ensure that provided funding would contribute to the intended objective of the transfer payment and stand the test of public scrutiny. This includes: (a) being guided by an understanding of the purpose and objectives to be achieved; (b) supported by competence and capability of information, resources and skills; (c) a shared commitment to what needs to be done and an understanding of respective authorities, responsibilities and accountabilities; and (d) ongoing monitoring and learning to ensure reassessment and effectiveness".

This definition contemplates quite a high order of conduct and behaviour, and may be interpreted to do so at a threshold higher than that expected of the *reasonable and prudent person*.

Evidence of the level of due diligence required by the policy will be found by applying a broad spectrum of conventional audit procedures at both the program and project level. The use of audit

sampling will most likely be restricted to selecting projects from specific programs. Various approaches to audit sampling in the context of grants and contribution programs are discussed in the Appendix below.

4. Suggested Audit Approach

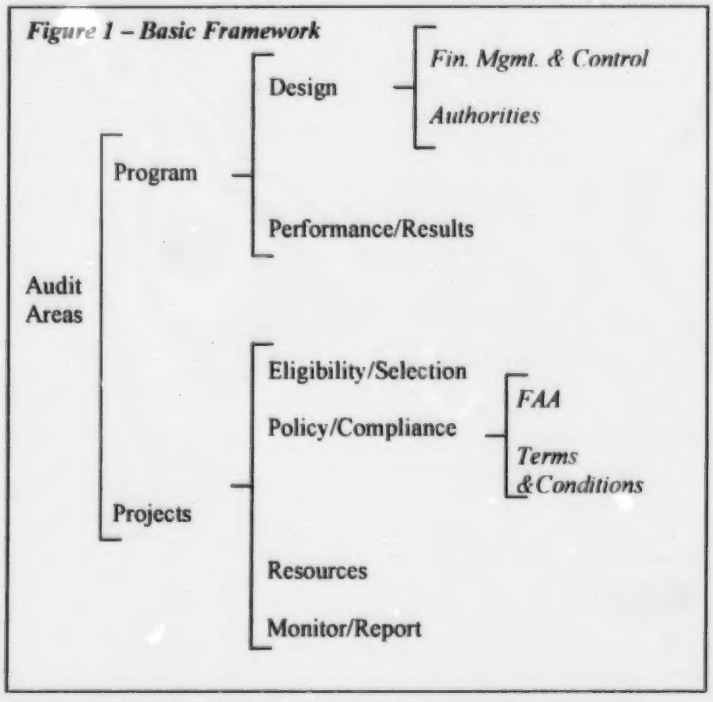
4.1 Basic Framework

Grants and contributions are part of the category of expenditure called transfer payments. Transfer payments are transfers of money from the federal government to individuals and to organizations of various types, including businesses or other governments. The federal government does not directly receive goods or services in return. "Other transfer payments" are a third type of transfer payment.

The following paragraphs outline the recommended minimum set of matters and types of questions to be raised in grant and contribution audits. While they were written with contributions in mind, the majority applies equally well to grants and, for that matter, to all types of transfer payments.

This minimum set of matters raised should not be interpreted as the only ones of interest to us. Auditors are also encouraged to pursue any other matters significant to the particular programs they are auditing.

Figure 1 – Basic Framework



The recommended approach poses questions at the program and project levels. These questions are phrased so that in general a "no" answer is both bad and serious and a "yes" response is good. The answers to these questions should be supported by sufficient evidentiary material consistent with audit level assurance. The reasons underlying either a positive or a negative response to the questions should be investigated and documented.

The suggested audit framework, shown graphically in Figure 1 above, concentrates on the program and the projects within it. At the program level the auditor focuses on program Design (which is defined so as to include authorities, compliance and financial management and control considerations) as well as Performance Monitoring systems. At the project level the auditor is concerned with Eligibility/Selection, Policy/Compliance, Resources and project Monitoring.

It is a Practices/Attributes/Results approach consistent with the scoping document methodology. Therefore, it is not sufficient to examine the program alone. Projects from within the program must be selected on an appropriate basis and to an extent sufficient for audit level assurance. The two legs of the audit approach, program and projects, are tightly linked and fully integrated, one with the other.

Under TB policy, departments and agencies "... must identify the potential perils, factors and types of risk to which their assets, *program activities* (emphasis added) and interests are exposed". The extent of audit testing is influenced by the auditor's view on inherent risk at the program level and by the entity and program level risk analysis, evaluation and assessment conducted by the department – see the scooping document, Section 5 and Appendix 2 for a more extensive discussion of Risk Analysis.

4.2 Program Level Considerations

4.2.1 Program Design – Clear Results and Capacity to Deliver

- Did TBS review and challenge the program design to ensure that it provided for effective control?
- Is there proper authority for the program?
- Is the program design fully consistent with the *Policy on Transfer Payments*
- Are the results expected from the program clear, measurable, directly related to objectives?
- Do the eligibility and assessment criteria, and any associated direction, directly address and contribute to these expected results?
- Does the program design address relevant risks?
- Is there a centre of expertise/central review group for grants and contributions in the organization to assist program management?
- Are responsibilities well defined – in particular, those of people who are not program staff but are involved in funding decisions?
- Do available resources (human, physical, financial and other) match the workload for the program?

4.2.2 Program Performance – Results Achieved

- Are actual project results measured and rolled-up?
- Is there on-going program information on achievement of expected results?
- Are there compliance audits/reviews of projects?
- Is there internal audit and, if so, are findings used by program management?

4.3 Project Level Considerations

4.3.1 Project Approval for the projects audited

- Is eligibility proven and documented?
- Is there a persuasive case for each project approval based directly on all of the assessment criteria as well as the principles of incrementally and need?
- Is there sufficient and appropriate substantiation for both?
- Is there a proper agreement in place (completely consistent with program terms and conditions), and are expected project results clear and derived directly from the project assessment?
- Should the contribution be repayable?
- Section 32 – Is there certification by the responsible officer that sufficient funds were available in the appropriation before an agreement was signed?

4.3.2 Project Staff, Resources and Organization

- Are responsibilities of, and relations among, program officers supportive and clear?
- Does program staff have the time and means to enforce the rules and carry out their responsibilities?
- What staff behaviour is encouraged/discouraged and why?
- Does staff have information, tools and essential resources to do their jobs well?
- Does staff know how to assess an application under the program, and how to monitor a project with due diligence?

4.3.3 Project Monitoring – Funding Used for the Intended Purpose

- Is there proof of appropriate project monitoring?

- Section 34 – Is there proof that the performance conditions of the agreement were met before each payment was made?
- Section 33 – Is there proof that the finance officer signing for Section 33 was assured that Section 34 was met before authorizing payment?

Appendix

Approaches to Audit Sampling

Introduction

There are two general approaches to audit sampling: non-statistical and statistical.

Non-statistical sampling, sometimes called judgment sampling, is the determination of sample size or the selection of the sampled items using judgment reasoning rather than the mathematics of probability. This type of sampling is used because many audit tests and procedures must be performed outside a statistical sampling context (for example: reviewing records, having discussions with personnel and reviewing high value items). Conceptually, the difference between non-statistical sampling and statistical sampling is that the latter possesses mathematical rigour in that it allows auditors to use probability-based calculations for sample reliability and the risk of reliance on the sample. It permits mathematically derived quantitative responses to the following questions:

- What is the estimate of error?
- How confident should one be of the estimate?
- How precise a statement can be made about the estimate?

The concepts of confidence level, confidence interval and estimate projection are dealt with more fully below.

Both statistical and non-statistical approaches require professional judgment in planning, selection and evaluation of samples. Judgment also arises when dealing with specific matters such as: population definition, deviation definition, selection method, population characteristics and choosing a sampling plan.

For a sampling plan to be statistical it must meet two requirements: the sample items must have a known probability of selection; and the sample results must be mathematically evaluated.

Two statistical sampling models considered applicable to audits of Grant and Contribution Programs are discussed below: Attribute sampling and Dollar-unit sampling. The discussion is very brief. **For in-depth knowledge or advice on the application of statistical techniques generally the FRL Surveys should be consulted.**

As a general comment, there are two types of conclusions that may be sought:

- What percentages of files (or projects or items) have a particular characteristic or characteristics, which may be either positive or negative? This question can be answered through an attribute sampling approach.

- What is the aggregate dollar value of files (or projects) which contain a particular characteristic or characteristics? A dollar-unit sampling is a useful way to address this question.

In other words, attribute sampling tells us how prevalent deviations are, dollar unit sampling tells us their potential dollar impact.

Confidence Interval and Confidence Level in Statistical Sampling

The confidence interval is the plus-or-minus (±) figure usually reported in newspaper or television opinion poll results. For example, if a confidence interval of ±4% is used and 47% of the sample contains the attribute or characteristic being tested for then one can be "sure" that if the whole population had been tested between 43% (47-4) and 51% (47+4) would have had that attribute or characteristic.

The confidence level is a different concept: it tells "how sure" one can be. It expresses the degree of "sureness" or assurance held that material error does not exist. It too is expressed as a percentage and represents how often the true or actual percentage is reflected inside the confidence interval. For most purposes a 95% confidence level is used.

Putting confidence level and confidence together, and using the previous example, one may be 95% confidant that the true percentage of the population exhibiting the characteristic being tested for is between 43% and 51%.

The confidence level is the converse of risk. Mathematically expressed risk is 1 – Confidence Level. For example, if the confidence level is 95% the risk is 5%, i.e. 1 - 0.95 = .05 or 5%. This means, as a practical matter, the auditor is prepared to take a 5% risk of being wrong (or, in confidence level terms, to accept a 95% probability of being right). Using the opinion poll example cited above, the pollster is prepared to take a 5% risk that the true or actual percentage is not reflected inside the confidence of ±4%.

Attribute Sampling

Definition. Attribute sampling is a statistical method used to estimate the proportion of items in a population containing a characteristic or attribute of audit interest. This proportion, called the occurrence or deviation rate, is usually expressed as a percentage, and represents the ratio of items containing the attribute in the total population. Typically it is used to determine whether the rate of deviation from a prescribed control policy, procedure or regulation in a population exceeds a tolerable rate.

Application. Attribute sampling is considered ideal for tests of control and tests of transactions because it measures the frequency of occurrence. It is said to be "binary", i.e. "yes or no", and the characteristic being sampled for either exists or it does not. However, the determination of "yes" or "no" may sometimes require a subjective judgment. For example, it is relatively straightforward to determine the existence of an appropriate Section 34 (of the FAA) sign-off on an authorized expenditure for an approved project: it either exists or it does not. On the other hand, if the test were to determine the existence of an adequate business case for the project then what constitutes "adequate" would require a subjective judgment against agreed criteria.

Attribute Sample Size. In general, the larger the sample, the surer one can be that it truly reflects the population. This indicates that for a given confidence level, the larger the sample size, the smaller the confidence interval. However, the relationship is not linear (i.e. doubling the sample size does not halve the confidence interval).

The auditor, using professional judgment, must strike a balance between the confidence interval, confidence level and sample size.

Sampling, by definition, has risk attached to it – the higher the level of acceptable risk, the lower the level of confidence, and the smaller the sample size.

Table 1 – Sample Sizes for Known Populations 95% confidence level, 10% confidence interval

Population Size	Sample Size
25	20
50	33
100	49
200	65
500	81
1,000	88
2,500	92
5,000	94
10,000	95
100,000	96

For most purposes in auditing, a confidence level of 95% with a confidence interval of 10% is considered adequate.

Where the size of the population is known and using the preceding confidence level and confidence interval as the standard *Table 1* shows sample sizes for the indicated populations.

Non-random samples, possibly giving rise to erroneous conclusions, usually result from some flaw in the sampling procedure and auditors should be alert for such errors during sample plan design and during sample selection.

Alternative Attribute Sampling Techniques. There are at least three variations in the application of Attribute sampling technique: Fixed sample size, Stop/Go or Sequential sampling and Discovery Sampling. Generally the motivation behind using one approach over another is driven by a desire to keep sample sizes small when circumstances permit.

Dollar-unit Sampling

"Dollar-unit sampling ... is a very simple concept. It is simply a method of statistical sampling in which every dollar ... in an accounting population is given an equal chance of selection. This is done by changing the customary definition of *sampling unit* from being a *physical unit* ... as in classical sampling techniques, to being an *individual dollar*.

Dollar-Unit Sampling: A Practical Guide for Auditors
by Leslie, Teitelbaum and Anderson

Dollar-unit sampling (DUS) uses a combined-attributes-and-variables[3] method of statistical inference. It differs from most sampling techniques in that the sampling units are defined as individual dollars rather than as physical units (such as inventory items).

DUS, also called Monetary Unit or Value Weighted Sampling, gives an equal chance of selection to an individual monetary unit, which in fact cannot ordinarily be examined separately. Rather, the whole item, which includes the specifically selected monetary unit, is hooked out for examination. This method systematically weights the selection in favor of the larger amounts but still gives every monetary value an equal opportunity for selection.

Dollar-unit sampling can be used where the auditor wants to:

- Estimate, within a specified degree of reliability, the characteristics of a population; or
- Estimate, with a specific degree of reliability, the value of a population or one of its characteristics

In an audit context, a sampling plan in which the monetary unit is the sample item the auditor performs his test not on the individual monetary unit but on the account balance, file or other item, which includes the monetary unit selected. While focused, conceptually at least, on individual dollars when one dollar is selected it pulls with it the unit to which it is attached. This unit, in a grant and contribution audit, would be a project file in a specific program. Audit testing of that file would then proceed using a predefined audit program. In the end it is a sample of dollar units that is audited and used to derive a judgment about the entire population of dollars from which the sample was selected.

Bibliography

Jones, Peter, *Statistical Sampling and Risk Analysis in Auditing*, Gower, 1999.

Guy, Dan M., Carmichael, Douglas R., Whittingham, O. Ray, *Practitioner's Guide to Audit Sampling*, John Wiley & Sons Inc., 1998.

Leslie, Donald A., Teitelbaum, Albert D., and Anderson, Rodeny A., Copp Clark Pitman, *Dollar-unit sampling - A practical Guide for Auditors*.

---

[3] Variable Sampling is concerned with variations in some measurement or characteristic possessed by every member of the population. Typically it is a used to answer the question "how much?" It can be applied to populations made up of dollars, units of weight, days, etc.

Bureau du vérificateur général du Canada

Vérification des programmes de subventions ou de contributions

Mai 2001

Table des matières

		Page
1.	**Objet et introduction**	1
1.1	Objet	1
1.2	Applicabilité	1
1.3	Condition préalable	1
1.4	Approche suivie	1
2.	**Mode d'utilisation du présent document**	2
2.1	Le lire en entier	2
2.2	Utiliser l'information existante	2
3.	**Considérations générales**	2
3.1	Efficience et efficacité de la vérification	2
3.2	Questions d'une importance éventuelle	3
3.3	Diligence raisonnable	3
4.	**Stratégie de vérification proposée**	4
4.1	Cadre fondamental	4
4.2	Considérations au niveau du programme	6
4.2.1	Conception du programme – résultats clairs et capacité d'exécution	6
4.2.2	Rendement du programme — Résultats obtenus	6
4.3	Considérations au niveau du projet	7
4.3.1	Approbation des projets vérifiés	7
4.3.2	Personnel, ressources et organisation du projet	7
4.3.3	Surveillance du projet — Fonds utilisés aux fins prévues	7
Annexe		
Approches pour l'échantillonnage de la vérification		8

1. Objet et introduction

1.1 Objet

Le présent document a pour objet de fournir des lignes directrices aux vérificateurs des programmes de subventions et de contributions. Il vise à établir un seuil pour l'obtention d'une assurance de niveau vérification pour la vérification des programmes de subventions ou de contributions (S & C). Ce document complète les *Directives sur la délimitation de l'étendue des vérifications des programmes de subventions ou de contributions* (le document sur la délimitation de l'étendue), mais sert un but différent. Le document sur la délimitation de l'étendue a été conçu pour aider les équipes à cerner les secteurs problématiques dans les programmes de S& C. Quant aux présentes lignes directrices, elles décrivent une stratégie standard pour la vérification des programmes de S & C dont l'objectif est d'évaluer la qualité globale de la gestion ou d'autres aspects.

1.2 Applicabilité

Les lignes directrices peuvent être utilisées pour tous les types de vérification de l'optimisation des ressources, y compris les examens spéciaux.

1.3 Condition préalable

Le vérificateur doit bien connaître l'entité (ministère, agence ou autre entité gouvernementale), y compris ses objectifs, les résultats escomptés et le profil des risques. On présume que les vérificateurs connaissent les aspects théoriques et les techniques de la vérification et notamment qu'ils ont une excellente compréhension du concept de l'assurance de niveau vérification, de l'étendue des tests de vérification, de l'échantillonnage ainsi que de la façon dont ces concepts sont appliqués aux programmes de vérification. Les vérificateurs doivent aussi lire la *Politique sur les paiements de transfert* du Conseil du Trésor.

1.4 Approche suivie

L'objectif consiste à déterminer les secteurs, les fonctions ou les questions à prendre en compte lors de la conception des programmes de vérification d'un programme de subventions ou de contributions données. Les questions posées doivent servir à orienter les travaux et ne sont donc pas obligatoires. Cependant, lorsque les vérificateurs ne suivent pas les directives, ils doivent pouvoir expliquer pourquoi et justifier l'approche retenue.

L'objectif pour le vérificateur consiste à obtenir une assurance de niveau vérification conforme aux normes de VOR du Bureau. La marche à suivre est fonction du programme de subventions ou de contributions et elle est déterminée dans le contexte des risques évalués au niveau du programme, de l'étendue des tests requis pour obtenir le niveau d'assurance désiré ET de l'environnement de contrôle global de l'entité (ministère ou organisme) responsable de son exécution. Par conséquent, les équipes sont invitées à examiner toute autre question pertinente ayant trait aux programmes particuliers qu'elles vérifient.

2. Mode d'utilisation du présent document

2.1 Le lire en entier

Les présentes lignes directrices visent à stimuler une réflexion critique. Il ne s'agit pas d'une série de procédures qu'il faut suivre aveuglément. Au contraire, elles déconseillent une telle approche. Considérez donc comment vous en servir le mieux possible pour déterminer les secteurs, les fonctions et les questions à inclure dans la vérification du programme de subventions ou de contributions.

2.2 Utiliser l'information existante

Recueillir le plus d'information possible sur l'entité et le programme de subventions ou de contributions. Le contexte est primordial. Utilisez les connaissances acquises par votre équipe sur le contexte de la politique, les résultats escomptés du programme, les facteurs de succès essentiels, les risques, les faiblesses connues de même que les questions qui sont propres au programme examiné.

3. Considérations générales

3.1 Efficience et efficacité de la vérification

En théorie, le processus décrit dans le document sur la délimitation de l'étendue, et l'importance qu'il accorde à l'examen d'un échantillon non aléatoire de projets d'un programme donné, pourraient être plus poussés de manière à donner une assurance de niveau vérification. Toutefois, comme il est indiqué ci-dessus, le document sur la délimitation de l'étendue et son processus ont simplement pour objet d'aider « ... à déterminer et à évaluer les risques en cause et les résultats escomptés en tant que moyen de délimiter l'étendue des vérifications ». Il s'agit de trouver les secteurs qui doivent être retenus pour la *vérification*.

Le processus ne vise pas à trouver des éléments pouvant être communiqués ou un soi-disant *rapport sur les lacunes* ou à mettre l'accent sur ceux-ci. L'accent est mis sur l'évaluation des risques et les résultats escomptés et, à cette fin, on relève les secteurs qui *peuvent* avoir une importance à l'aide de procédés de vérification[1] et de techniques d'échantillonnage, qui sont appliquées assez délibérément de façon non aléatoire. En modifiant l'étendue des tests initiaux exécutés pour aider à recenser les secteurs qui peuvent avoir une importance, de manière que les tests donnent une assurance de niveau vérification, l'exercice de délimitation de l'étendue pourrait en fait être une vérification de la conformité aux normes dès le début. Cette démarche serait toutefois probablement inefficiente et mènerait le vérificateur à plusieurs impasses où il découvrirait éventuellement peu d'éléments importants pour la vérification.

---

[1] Les procédés de vérification comprennent, par exemple, la prise de renseignements, l'observation, les procédés analytiques et les procédés généraux tels que la lecture des comptes rendus de réunion et des contrats, et l'examen sommaire des livres comptables et d'autres documents. Tous ces procédés s'appliquent à la vérification des subventions et des contributions. Certains programmes se prêtent mieux que d'autres aux techniques d'échantillonnage.

3.2 Questions d'une importance éventuelle

Les présentes lignes directrices ont comme objet d'énoncer une stratégie *minimaliste* de vérification des secteurs jugés importants pour une saine gestion des programmes de subventions et de contributions.

3.3 Diligence raisonnable

Pour la vérification des programmes de subventions et de contributions, il est fondamental de déterminer si la gestion et le contrôle financiers sont étayés par des éléments probants satisfaisants[2]. Il devrait y avoir des éléments probants satisfaisants pour les aspects suivants :

- intégrité de la conception du programme conforme à l'intérêt public;
- appui pour une prise de décision adéquate à tous les niveaux;
- information de gestion, financière et non financière, pertinente, fiable et disponible rapidement;
- gestion des risques;
- utilisation efficiente, efficace et économique des ressources;
- reddition de comptes pour l'utilisation des ressources;
- environnement de contrôle favorable;
- conformité aux autorisations et protection des actifs;
- surveillance et communication des résultats obtenus.

En résumé, la vérification des programmes de subventions et de contributions revient à déterminer si l'on a fait suffisamment preuve de diligence raisonnable dans la gestion des fonds publics.

La signification de *diligence raisonnable* lorsqu'elle est appliquée au secteur public n'est peut-être pas une question aussi simple. Par exemple, si nous comparons la définition que donne de ce terme le *Black's Law Dictionary* et celle contenue dans la *Politique sur les paiements de transfert* du Conseil du Trésor, il devient plus évident que le fonctionnaire peut avoir une plus grande responsabilité. Voici la définition que donne le *Black's Law Dictionary* de diligence raisonnable :

> [traduction]
>
> « Degré non mesuré par une norme absolue de prudence, d'activité, de réaction et d'attention auquel on peut à bon droit s'attendre de la part d'une *personne*

---

[2] Cette liste à puces est fondée sur le *Modèle de la capacité de gestion financière* qui a été publié par le Bureau en 1999.

> *raisonnable et prudente (c'est nous qui soulignons)*; et dont fait habituellement preuve cette personne face à une situation donnée. »

Il convient de noter que le test de *personne raisonnable et prudente* peut ne pas suffire pour un fonctionnaire qui gère des fonds publics. En général, les responsables des programmes gouvernementaux sont des professionnels bien formés, au sens le plus large du terme. Ils travaillent dans un environnement assez structuré ou prédominent des règles, des règlements, des normes et des codes de déontologie qui peuvent, par conséquent, exiger un seuil de comportement plus élevé que celui d'une *personne raisonnable et prudente.*

La Politique sur les paiements de transfert révisée, qui est entrée en vigueur le 1er juin 2000, donne une définition assez semblable de diligence raisonnable :

> « ... attention raisonnable accordée à une question qui suffit à s'assurer que le financement offert contribuera à répondre aux objectifs prévus du transfert et satisfera à l'examen effectué par le public. Il s'agit notamment : a) de connaître la raison d'être et l'objectif à atteindre; b) de compter sur la compétence et la capacité de l'information, les ressources et les habiletés offertes; c) de s'appuyer sur un engagement partagé face aux tâches à accomplir et une connaissance des pouvoirs et responsabilités respectifs; d) d'assurer de façon constante un contrôle et une formation afin de veiller à une réévaluation et à l'efficacité des mesures prises ».

Cette définition suppose un niveau assez élevé de conduite et de comportement et peut être interprétée comme exigeant un seuil supérieur à celui attendu d'une *personne raisonnable et prudente.*

L'application d'un large spectre de procédés de vérification conventionnels, au niveau du programme et du projet, permet de trouver des éléments probants du niveau de diligence raisonnable requis par la politique. Le recours à l'échantillonnage se limitera fort probablement à la sélection de projets de programmes particuliers. Nous discutons à l'annexe ci-dessous de diverses méthodes d'échantillonnage dans le contexte des programmes de subventions et de contributions.

4. Stratégie de vérification proposée

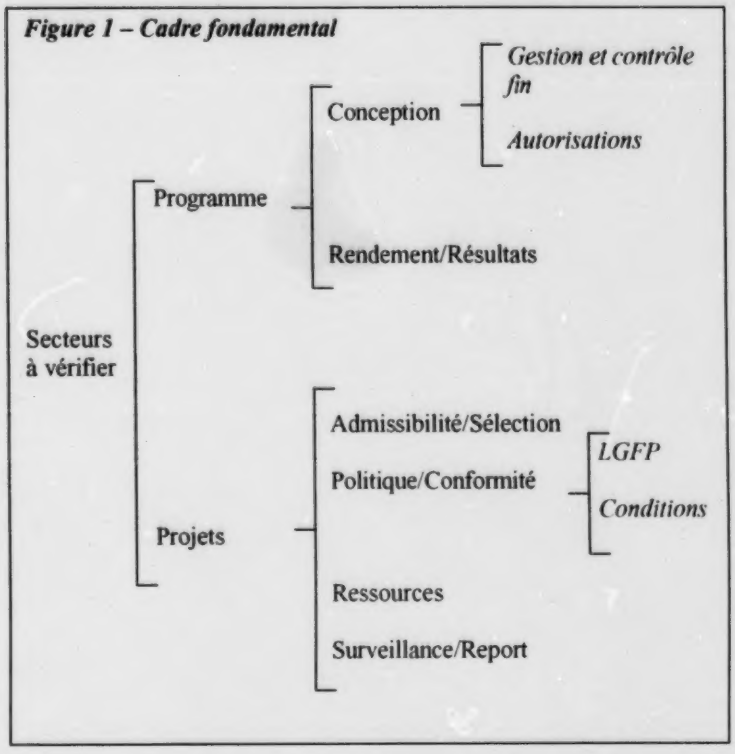
4.1 Cadre fondamental

Les subventions et les contributions font partie de la catégorie de dépenses appelées paiements de transfert. Ces paiements sont des transferts d'argent de l'administration fédérale à des particuliers et à divers genres d'organisations, dont des entreprises ou d'autres administrations publiques. L'administration fédérale ne reçoit pas directement de biens ou de services en contrepartie. Les « autres paiements de transfert » constituent un troisième genre de paiement de transfert.

Les paragraphes suivants décrivent l'ensemble minimal recommandé de thèmes et les types de questions à soulever dans les vérifications de subventions ou de contributions. Ils ont été rédigés en fonction des contributions, mais la plupart s'appliquent également aux subventions et, d'ailleurs, à tous les types de paiements de transfert.

Cet ensemble minimal de thèmes soulevés ne devrait pas être interprété comme étant les seules questions qui nous intéressent. Les vérificateurs sont aussi encouragés à examiner toute autre question qui a une importance particulière pour les programmes qu'ils vérifient.

Figure 1 – Cadre fondamental



La stratégie recommandée consiste à poser des questions au niveau des programmes et des projets. Ces questions sont formulées de sorte qu'en général une réponse « négative » soit à la fois insatisfaisante et grave et une réponse « affirmative » soit satisfaisante. Les réponses à ces questions devraient être étayées par des éléments probants suffisants conformes à une assurance de niveau vérification. Les raisons qui sous-tendent une réponse affirmative ou négative doivent faire l'objet d'une enquête et être documentées.

Le cadre de vérification proposé, reproduit ci-dessus sous forme graphique (Figure 1), porte sur le programme et les projets. Au niveau du programme, le vérificateur met l'accent sur la conception du programme (qui est définie de manière à inclure les autorisations, la conformité ainsi que la gestion et le contrôle financiers) de même que les systèmes de surveillance du rendement. Au niveau du projet, le vérificateur s'intéresse à l'admissibilité et à la sélection, à la politique et à la conformité de même qu'aux ressources et à la surveillance du projet.

Il s'agit d'une stratégie axée sur les pratiques, les caractéristiques et les résultats qui est conforme à la méthode traitée dans le document sur la délimitation de l'étendue. Il ne suffit donc pas d'examiner seulement le programme. Il faut sélectionner les projets du programme de manière appropriée et dans une mesure qui permet d'obtenir une assurance de niveau vérification. Les deux volets de la stratégie de vérification, programme et projets, sont intimement liés et pleinement intégrés l'un à l'autre.

Selon la politique du Conseil du Trésor, les ministères et les organismes « ... doivent définir les périls, les facteurs et les genres de risques auxquels sont exposés leurs biens, *leurs activités* (c'est nous qui soulignons) et leurs intérêts ». L'étendue des tests de vérification dépend de la façon dont le vérificateur considère le risque inhérent au niveau du programme, de l'analyse des risques au niveau du programme et de l'entité et enfin, de l'évaluation effectuée par le ministère. Prière de consulter à ce sujet le document sur la délimitation de l'étendue qui contient une discussion plus approfondie sur l'analyse des risques à la section 5 de l'annexe 2.

4.2 Considérations au niveau du programme

4.2.1 Conception du programme – résultats clairs et capacité d'exécution

- Le SCT a-t-il examiné et mis en question la conception du programme afin de garantir qu'elle permette un contrôle efficace?
- Les autorisations sont-elles adéquates?
- La conception du programme est-elle pleinement conforme à la *Politique sur les paiements de transfert*?
- Les résultats escomptés du programme sont-ils clairs et mesurables et directement liés aux objectifs?
- Les critères d'admissibilité et d'évaluation et toute orientation connexe tiennent-ils compte de ces résultats escomptés et y contribuent-ils directement?
- La conception du programme tient-elle compte des risques pertinents?
- Y a-t-il au sein de l'organisation un centre d'expertise ou un groupe d'examen central pour les subventions et les contributions afin d'appuyer la gestion du programme?
- Les responsabilités sont-elles bien définies — en particulier, les responsabilités des personnes qui ne sont pas affectées au programme mais qui participent aux décisions relatives au financement?
- Les ressources disponibles (humaines, matérielles, financières et autres) sont-elles appropriées compte tenu de la charge de travail imposée par le programme?

4.2.2 Rendement du programme — Résultats obtenus

- Les résultats réels du projet sont-ils mesurés et considérés globalement?
- Communique-t-on de façon continue au sujet de l'atteinte des résultats escomptés du programme?
- Fait-on des vérifications ou des examens de la conformité des projets?
- Fait-on une vérification interne et, dans l'affirmative, les constatations sont-elles utilisées par les gestionnaires du programme?

4.3 Considérations au niveau du projet

4.3.1 Approbation des projets vérifiés

- A-t-on justifié et documenté l'admissibilité?
- Existe-t-il un argument convaincant pour chaque projet approuvé qui est fondé directement sur tous les critères d'évaluation ainsi que les principes d'apport différentiel et les besoins?
- Dans les deux cas, l'approbation est-elle corroborée de façon suffisante et appropriée?
- Y a-t-il une entente adéquate en place (entièrement conforme aux conditions du programme)? Les résultats escomptés du projet sont-ils clairs et découlent-ils directement de l'évaluation du projet?
- La contribution devrait-elle être remboursable?
- Article 32 – L'agent responsable a-t-il certifié que des fonds suffisants étaient disponibles dans le compte de crédit avant la signature de l'entente?

4.3.2 Personnel, ressources et organisation du projet

- Les agents de programme ont-ils des responsabilités bien définies et travaillent-ils dans un esprit de collaboration?
- Le personnel du programme a-t-il le temps et les moyens d'appliquer les règles et d'assumer ses responsabilités?
- Encourage-t-on ou décourage-t-on certains comportements de la part du personnel et pourquoi?
- Le personnel dispose-t-il de l'information, des outils et des ressources essentielles pour bien faire son travail?
- Le personnel sait-il comment évaluer une demande en conformité avec le programme et comment surveiller un projet avec une diligence raisonnable?

4.3.3 Surveillance du projet — Fonds utilisés aux fins prévues

- Y a-t-il des preuves que le projet est surveillé de manière appropriée?
- Article 34 – Y a-t-il des preuves que les conditions de l'entente relative au rendement avaient été satisfaites avant que chacun des paiements soit effectué?
- Article 33 – Y a-t-il des preuves que l'agent des finances ayant le pouvoir de signature pour l'article 33 s'était assuré de la conformité à l'article 34 avant d'autoriser le paiement?

Annexe

Approches pour l'échantillonnage de la vérification

Introduction

Il y a deux approches générales pour l'échantillonnage statistique : non statistique et statistique.

L'échantillonnage non statistique, parfois appelé échantillonnage au jugé, consiste à déterminer la taille de l'échantillon ou à sélectionner les éléments selon son jugement plutôt que selon les probabilités. Ce type d'échantillonnage est utilisé parce que de nombreux tests et procédés de vérification doivent être exécutés à l'extérieur d'un contexte d'échantillonnage statistique (par exemple : examen des dossiers, discussions avec le personnel et examen des éléments de grande valeur). Sur le plan conceptuel, la différence entre l'échantillonnage non statistique et l'échantillonnage statistique est que ce dernier a une rigueur mathématique, car il permet aux vérificateurs de faire des calculs fondés sur les probabilités pour déterminer la fiabilité de l'échantillon et le risque que comporte la confiance accordée à l'échantillon. Il permet de donner des réponses quantitatives aux questions suivantes :

- Quelle est l'estimation de l'erreur?
- Quelle confiance devrait-on accorder à l'estimation?
- Dans quelle mesure peut-on faire une déclaration précise au sujet de l'estimation?

Les concepts de niveau de confiance, d'intervalle de confiance et de projection de l'estimation sont traités plus en détail ci-dessous.

Les approches statistiques et non statistique exigent un jugement professionnel pour la planification, la sélection et l'évaluation des échantillons. Il faut également faire preuve de jugement pour des questions particulières telles que la définition de la population, la définition de l'écart, la méthode de sélection, les caractéristiques de la population et le choix d'un plan d'échantillonnage.

Pour qu'un plan d'échantillonnage soit statistique, il doit satisfaire à deux exigences : les éléments de l'échantillon doivent avoir une probabilité de sélection connue; les résultats de l'échantillon doivent être évalués mathématiquement.

Deux modèles d'échantillonnage statistique que l'on considère applicables aux vérifications des programmes de subventions ou de contributions sont discutés ci-après : l'échantillonnage par attributs et l'échantillonnage en unités monétaires. La discussion est très brève. **Pour obtenir des renseignements ou des avis plus poussés sur l'application des techniques statistiques en général, veuillez consulter le RSF, Enquêtes.**

On peut généralement dire qu'il y a deux types de conclusions à tirer :

- Quel pourcentage des dossiers (ou projets ou éléments) présente une ou des caractéristiques particulières, qui peuvent être soit positives, soit négatives. On peut répondre à cette question par *l'échantillonnage par attributs*.

- Quelle est la valeur monétaire globale des dossiers (ou projets) qui présentent une ou des caractéristiques particulières ? L'*échantillonnage en unités monétaires* constitue un moyen utile de répondre à cette question.

Autrement dit, l'échantillonnage par attributs nous donne la fréquence des écarts, et l'échantillonnage en unités monétaires nous donne leur incidence monétaire possible.

Intervalle de confiance et niveau de confiance de l'échantillonnage statistique

L'intervalle de confiance est une fourchette entre un minimum et un maximum communiquée (±) que donnent habituellement les sondages dans les journaux ou à la télévision. Par exemple, si un intervalle de confiance est de plus ou moins 4 p. 100 et si 47 p. 100 de l'échantillon contient la caractéristique ou l'attribut testé, on a alors la « certitude » que si toute la population avait été testée entre 43 p. 100 (47-4) et 51 p. 100 (47+4), elle aurait présenté cet attribut ou cette caractéristique.

Le *niveau* de confiance est un concept différent : il nous dit « *à quel point* » on peut être sûr. Il exprime le degré de « certitude » ou d'assurance qu'il n'y a pas d'erreur importante. Il est aussi exprimé en pourcentage et représente la fréquence du pourcentage *véritable* ou *réel* dans l'intervalle de confiance. On utilise dans la plupart des cas un niveau de confiance de 95 p. 100.

Si on met ensemble le *niveau* de confiance et la confiance, et si on utilise l'exemple précédent, on peut être sûr à 95 p. 100 que le véritable pourcentage de la population qui présente la caractéristique testée se situe entre 43 p. 100 et 51 p. 100.

Le niveau de confiance est l'inverse du risque. Exprimé sous forme mathématique, le risque est 1 – le *niveau de confiance*. Par exemple, si le niveau de confiance est 95 p. 100, le risque est 5 p. 100, c'est-à-dire 1 – 0,95 =, 05 ou 5 p. 100. Cela signifie, en pratique, que le vérificateur est prêt à courir un risque de 5 p. 100 d'être dans l'erreur (ou, pour ce qui est du niveau de confiance, à accepter une probabilité de 95 p. 100 d'avoir raison). Dans le sondage d'opinion mentionné plus haut, l'enquêteur est prêt à courir un risque de 5 p. 100 que le pourcentage véritable ou réel ne se situe *pas* dans le niveau de confiance de ± 4%.

Échantillonnage par attributs

Définition. L'échantillonnage par attributs est une méthode statistique utilisée pour évaluer la proportion d'éléments dans une population comportant une caractéristique ou un attribut qui présente un intérêt pour la vérification. Cette proportion, appelée taux d'occurrence ou d'écart, est habituellement exprimée en pourcentage et représente la proportion des éléments comportant l'attribut dans la population totale. De manière générale, elle sert à déterminer si le taux d'écart par rapport à une politique de contrôle, à une procédure ou à un règlement dans une population dépasse un taux tolérable.

Application. L'échantillonnage par attributs est jugé idéal pour les tests des contrôles et les tests des opérations parce qu'il mesure la fréquence de l'occurrence. On dit qu'il est « binaire », c'est-à-dire « oui ou non »; la caractéristique échantillonnée existe ou non. Cependant, il faut parfois exercer son jugement pour déterminer si c'est « oui » ou « non ». Par exemple, il est relativement simple de déterminer l'existence d'une approbation appropriée aux termes de l'article 34 (de la LGFP) pour une dépense autorisée d'un projet approuvé; elle existe ou elle n'existe pas. Par ailleurs, si le test devait établir l'existence d'une analyse de rentabilisation adéquate pour le projet, il faudrait alors exercer un jugement subjectif fondé sur les critères établis.

Taille de l'échantillon des attributs. En général, plus l'échantillon est gros, plus on peut être sûr qu'il reflète vraiment la population. Cela indique que pour un niveau de confiance donné, plus la taille de l'échantillon est importante, plus l'intervalle de confiance est petit. Cependant, la relation n'est pas linéaire (c.-à-d. que doubler la taille de l'échantillon ne diminue pas de moitié l'intervalle de confiance).

Le vérificateur, dans l'exercice de son jugement professionnel, doit en arriver à un équilibre entre l'intervalle de confiance, le niveau de confiance et la taille de l'échantillon.

L'échantillonnage, par définition, comporte un risque — plus le niveau de risque acceptable est élevé, plus le niveau de confiance est bas, et plus la taille de l'échantillon est petite.

Tableau 1 –
Tailles de l'échantillon pour les populations connues – 95 % niveau de confiance, 10 % intervalle de confiance

Taille de la population	Taille de l'échantillon
25	20
50	33
100	49
200	65
500	81
1 000	88
2 500	92
5 000	94
10 000	95
100 000	96

Pour la plupart des fins en vérification, un niveau de confiance de 95 p. 100 et un intervalle de confiance de 10 p. 100 sont jugés adéquats.

Lorsque la taille de la population est connue, et qu'on utilise le niveau de confiance et l'intervalle de confiance susmentionnés comme norme, le *tableau* 1 indique les tailles d'échantillon pour les populations indiquées.

Les échantillons non aléatoires, qui peuvent conduire à des conclusions erronées, sont habituellement le résultat d'une défaillance du procédé d'échantillonnage, et les vérificateurs doivent tenter de déceler de telles erreurs pendant la conception du plan d'échantillonnage et la sélection de l'échantillon.

Autres techniques d'échantillonnage par attributs. L'application de la technique d'échantillonnage par attributs comporte au moins trois variations : échantillonnage fixe, échantillonnage pour inspection d'acceptation ou échantillonnage séquentiel, et échantillonnage de dépistage. Généralement, le recours à une approche plutôt qu'une autre est motivé par le désir de conserver un petit échantillon lorsque cela est possible.

Échantillonnage en unités monétaires

[traduction]

> « L'échantillonnage en unités monétaires... est un concept très simple. Il s'agit simplement d'une méthode d'échantillonnage statistique selon laquelle chaque dollar... d'une population comptable a une probabilité égale d'être choisi dans l'échantillon. Pour ce faire, l'*unité d'échantillonnage* n'est plus définie comme une *unité physique*... comme dans les techniques d'échantillonnage classiques, mais comme un *dollar*.
>
> *Dollar-Unit Sampling: A Practical Guide for Auditors*
> par Leslie, Teitelbaum et Anderson

L'échantillonnage en unités monétaires (EUM) utilise une méthode d'induction statistique combinant attributs et variables[3]. Il diffère de la plupart des techniques d'échantillonnage en ce que les unités d'échantillonnage sont définies comme des dollars plutôt que comme des unités physiques (par exemples articles en stock).

L'EUM, aussi appelé échantillonnage pondéré en valeur, donne une chance égale de sélection à une unité monétaire, qui en fait ne peut pas habituellement être examinée séparément. On retient plutôt tout l'élément, qui comprend l'unité monétaire sélectionnée, pour examen. Cette méthode évalue systématiquement la sélection en faveur des plus gros montants, mais elle donne encore à toutes les valeurs monétaires une chance égale de sélection.

L'échantillonnage en unités monétaires peut être utilisé lorsque le vérificateur désire une :

- une estimation, à l'intérieur d'un certain niveau de fiabilité, des caractéristiques d'une population;
- une estimation, à l'intérieur d'un certain niveau de fiabilité, de la valeur d'une population ou de l'une de ses caractéristiques.

Dans le contexte de la vérification, un plan d'échantillonnage dans lequel l'unité monétaire est l'élément échantillonné, le vérificateur exécute son test non pas sur l'unité monétaire mais sur le solde du compte, le dossier ou un autre élément, qui comprend l'unité monétaire sélectionnée. Bien que l'échantillonnage soit centré, sur le plan conceptuel du moins, sur les dollars, lorsqu'un dollar est sélectionné, il comprend l'unité à laquelle il est attaché. Cette unité, dans la vérification d'un programme de subventions ou de contributions, serait un dossier de projet d'un programme particulier. Pour un test portant sur ce dossier, on utiliserait donc un programme de vérification défini au préalable. En définitive, c'est un échantillon d'unités monétaires qui est vérifié et utilisé pour porter un jugement sur l'ensemble de la population de dollars d'où l'échantillon a été tiré.

---

[3] L'échantillonnage des variables porte sur les fluctuations d'une mesure ou d'une caractéristique de chaque membre de la population. Il est habituellement utilisé pour répondre à la question « combien ? ». Il peut être appliqué aux populations composées de dollars, d'unités de poids, de journées, etc.

Bibliographie

Jones, Peter, Statistical Sampling and Risk Analysis in Auditing, Gower, 1999

Guy, Dan M., Carmichael, Douglas R., Whittingham, O. Ray, Practitioner's Guide to Audit Sampling, John Wiley & Sons Inc., 1998

Leslie, Donald A., Teitelbaum, Albert D., et Anderson, Rodeny A., Copp Clark Pitman, Dollar-unit sampling - A practical Guide for Auditors